

새로운 수익인식기준이 통신사업자의 재무보고에 미치는 영향 : 규제회계를 중심으로

천미림^{1*}, 정진향², 이태희³

¹청주대학교 경영학부 부교수, ²여주대학교 세무회계정보과 조교수, ³국민대학교 경영학부 교수

The Effect of New Revenue Recognition Standard on Telecom Firms' Financial Reporting : Focusing on Regulatory Accounting

Mi-Lim Chon^{1*}, Jin-Hyang Jung², Tae-Hee Lee³

¹Division of Business Management, Cheongju University, Associate professor

²Department of Tax and Accounting Information, Yeosu Institute of Technology, Assistant professor

³The School of Finance and Accounting, Kookmin University, Professor

요 약 새로운 기술과 산업의 등장으로 통신산업의 융복합화가 가속되면서 규제제도 개편에 대한 논의가 이루어지고 있다. 이러한 가운데 2018년 기업의 수익에 큰 변화를 야기하는 새로운 수익인식기준이 도입되었다. 본 연구는 새로 도입된 한국채택국제회계기준(K-IFRS) 제1115호 '고객과의 계약에서 생김 수익'의 규제회계제도 적용가능성을 검토하고 통신정책 수립에 시사점을 제공하고자 하였다. 먼저 K-IFRS 제1115호 중 통신사업자의 수익에 영향을 미칠 수 있는 주요내용을 정리하고, 기존의 수익인식기준과 어떠한 차이가 있는가를 분석하였다. 또한 수행의무의 식별, 거래가격 산정 및 거래가격의 배분에 대한 사례를 제시하여 새로운 수익인식기준이 통신사업자의 수익에 어떻게 영향을 미치는가를 확인하고 이에 대한 회계처리방법을 제시하였다. 통신사업자의 수익에 가장 큰 변화는 거래가격을 거래가격을 통신 서비스와 휴대전화단말기 판매 두 개의 수행의무에 배부하는 것이며 이로 인해 사업자의 통신서비스매출은 일제히 감소할 것으로 예상된다. 본 연구는 새로운 수익인식기준의 도입에 대한 고찰을 통해 통신사업자의 수익의 변화와 회계처리에 대한 이해를 제고하고, 통신정책 수립에 중요한 시사점을 제공한다는 데 의의가 있다.

주제어 : 한국채택국제회계기준 제1115호, 수익인식기준, 통신산업, 규제회계, 규제정책

Abstract A new revenue recognition standard was adopted in 2018. The purpose of this paper is to analyse how K-IFRS 1115 'Revenue from Contracts with Customers' affects the revenue recognition of the telecommunication firms and to suggest a regulatory policy for the telecommunications industry. It shows identifying performance obligations for bundles, determining the transaction price and allocating the transaction price to the performance obligation and how to account for it using case study. The most important change in the telecommunication companies's revenue is to allocate the transaction price to two performance obligations: telecom services and mobile handset sales. As a result, sales revenue are expected to drop en masse. This study provides important implications for the regulatory accounting policy of the telecommunications industry.

Key Words : K-IFRS 1115, Revenue Recognition Standard, Telecommunication industry, Regulatory Accounting, Regulating Policy

*Corresponding Author : Mi-Lim Chon(milim@cju.ac.kr)

Received October 1, 2019

Accepted November 20, 2019

Revised November 1, 2019

Published November 28, 2019

1. 서론

기업의 수익에 관한 정보는 재무제표의 작성자뿐만 아니라 주주와 채권자를 포함한 외부 이해관계자 그리고 규제기관에 이르기까지 많은 정보이용자들이 과거의 성과를 평가하고 미래의 성과를 예측하며, 중요한 의사결정과 정책적 판단을 위해 활용한다[1]. 따라서 어떠한 기준으로 수익을 인식하는가는 매우 중요하다. 2018년 전면 개정된 새로운 수익인식기준이 도입되었다. 수익인식기준의 변경은 매출액의 급격한 변동을 야기할 수 있으며 기업의 가치평가와 정책적 의사결정 및 산업 전반에 중대한 영향을 미칠 수 있다. 특히 통신사업은 고객과의 계약이 빈번하고 장기계약 등의 이연수익(deferred Revenue)이 많아 수익기준의 변화에 영향을 많이 받는 산업 중 하나이다. 실제로 새로운 수익인식기준을 처음으로 적용한 2018년도 3대 통신사업자의 1분기보고서에 따르면 전년 동기대비 영업이익이 4.8%~20.7%까지 감소한 것으로 나타났다[2].

우리나라는 2011년 국제회계기준(이하 'IFRS; International Financial Reporting Standards)을 전면 도입하여 현재 모든 상장기업은 한국채택국제회계기준(K-IFRS)을 적용하여 재무제표를 작성한다. 최근 회계기준은 기업의 경영환경 변화에 대처하고 회계투명성을 제고하기 위해 매년 기준서의 일부가 개정되거나 새로운 기준서가 발표되었다. 규제산업인 통신시장에서 통신사업자는 일반목적 재무보고 이외에도 별도로 정해진 대통령령에 따라 회계자료를 정리하여 규제목적의 재무자료인 영업보고서를 작성한 후 과학기술정보통신부장관에게 제출할 의무가 있다. 그런데 국제회계정보의 일부본은 일반목적 재무보고와 차이가 있는 규제목적에 부합하는 기준을 적용하여 정보를 산출한다. 따라서 재무회계기준인 K-IFRS를 국제회계에 적게 반영할수록 두 회계정보사이의 차이가 커지고, 국제회계정보를 설명하기 어려워지면서 국제회계정보의 이해가능성이 저하될 수밖에 없다[3]. 통신사업자의 이익은 통신원가산정과 통신정책 수입에 활용되고 있으므로 이 같은 이익이 어떻게 발생하는가를 분석하고, 통신사업자의 규제목적 재무보고에는 이를 어떻게 적용할 것인가를 고찰할 필요가 있다.

통신시장의 국제회계에 관한 연구는 규제정보의 정보이용자 규제기관과 사업자에 한정되기 때문에 매우 제한적으로 이루어져 왔다. 기존의 선행연구는 K-IFRS 전체 회계기준의 도입효과에 대해 검토하거나, 요금규제와 규제방법을 중심으로 연구가 진행되었다[3]. 반면 본 연구는 새로운 기준의 수익인식기준 중 통신사업자의 수익에

영향을 미칠 수 있는 주요내용을 검토하고, 가상의 사례를 통해 수익에 미치는 영향을 살펴봄으로써 선행연구와의 차별화를 두고자 하였다.

이에 본 연구는 새로 도입한 한국채택국제회계기준(이하 'K-IFRS') 제1115호가 기존의 수익인식기준과 어떠한 차이가 있는가를 제시하고, 국제회계가 적용되는 통신사업자의 수익인식에 어떠한 영향을 미치는 가를 가상의 사례를 통해 분석함으로써 국제회계정보를 활용한 통신정책 수립에 시사점을 제공하고자 한다.

2. 새로운 수익인식의 도입과 주요내용

2.1 새로운 수익인식기준 도입배경

국제적으로 가장 많은 기업들이 사용하고 있는 회계기준은 국제회계기준(IFRS)과 미국의 기업회계기준(이하 'US-GAAP')이다. 그러나 두 회계기준이 일치하지 않는 일부 기준이 있어 국제화된 자본시장에서 회계정보의 비교가능성이 저해된다는 지적이 끊이지 않았다. 기존의 두 가지 회계기준에 따르면 수익인식은 수익의 원천에 따라 거래유형별로 기초거래가 재화의 공급인지, 용역의 제공인지, 이자, 로열티, 배당수익, 건설계약인지 등에 따라 별도의 수익을 인식하였다. 그러나 세부적으로 보면 국제회계기준 IAS 11과 IAS 18은 복잡한 거래에 적용하기가 어렵고, 복수요소 약정과 같은 중요한 주제에 대하여 제한적인 지침만을 제공하였으며, US-GAAP은 폭넓은 수익인식 개념과 특정 산업과 거래에 적용되는 여러 수익규정들로 구성되어 있어 유사한 거래를 수행하는 기업들 사이에서도 수익인식 정책에 차이가 나타난다는 한계가 있었다. 이러한 문제를 해결하기 위해 국제회계기준위원회(이하 'IASB; International Accounting Standards Board')와 미국회계기준위원회(이하 'FASB; Financial Accounting Standards Board')는 기존의 수익인식기준이 가지고 있던 차이를 줄여 수익정보를 충실하게 공시하고 기업 간, 산업 간, 국가 간 재무정보의 비교가능성을 제고하고자 Norwalk Agreement에 서명하고 수익인식기준을 일원화하는 공동프로젝트를 진행하였다[4]. 그 결과, IASB는 2014년 5월 기존의 수익회계기준서와 해석서를 대체하는 IFRS 15를 발표하였고, 이것은 모든 유형의 거래에 적용되는 전세계 공통의 수익인식기준이 되었다. 우리나라에서도 2015년 11월 K-IFRS 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익'이 제정되었으며,

2018년 1월 1일부터 상장법인 등 IFRS 적용기업에 모두 적용하고 있다.

2.2 K-IFRS 제1115호의 주요내용

K-IFRS 제1115호 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’의 내용은 매우 방대하므로 본 절에서는 통신사업자의 재무보고에 영향을 미칠 수 있는 기준을 중심으로 변경된 내용을 제시한다.

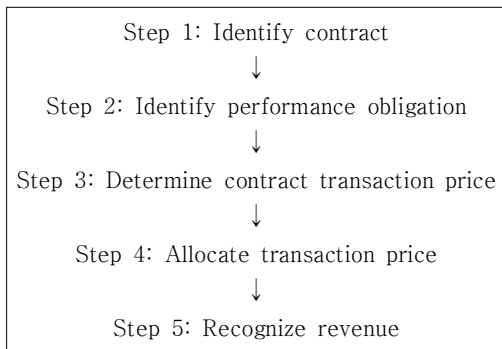


Fig. 1. 5 Steps of Revenue Recognition Model

새로운 수익인식 기준에 따라 수익을 인식하기 위해서는 모든 유형의 계약에 적용되는 다음의 5단계 수익인식 모형을 적용해야 한다.

먼저 1단계는 고객과의 계약을 식별하는 단계이다. ‘고객과의 계약’은 K-IFRS 제1115호 문단 10에 따라 다음의 요건을 모두 충족할 때 생긴다. ① 계약 당사자들이 계약을 승인하고 각자의 의무를 수행하기로 확약하고, ② 이전할 재화·용역과 관련된 각 당사자의 권리를 식별가능하며, ③ 이전할 재화·용역의 대금지급조건을 식별할 수 있고, ④ 계약상 상업적 실질 즉, 경제적인 결과가 있으며, ⑤ 권리를 갖게 될 대가의 회수가능성이 높은 경우 고객과의 계약으로 인식한다[5].

2단계는 수행의무를 식별하는 단계이다. 수행의무는 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 한 약속을 의미하는데, 기업은 이러한 수행의무를 이행할 때 수익을 인식할 수 있다. 과거 기준서에는 하나의 계약에 포함된 여러 수행의무를 식별하고 분리하는 지점이 없었다. 새로운 기준서는 수행의무는 수익인식을 위한 회계단위이므로 하나의 계약에 포함된 여러 수행의무를 식별해야 한다고 제시한다. 수행의무는 하나의 의무일 수도 있고 여러 가지 수행의무가 묶여져 있는 경우도 있으며, 수행의무가 재화의 이전만으로 구성되었을 수도 있고, 재화나 용역의 이

전이 결합된 형태일 수도 있다. 이 단계에서 기업은 계약을 통해 발생한 수행의무를 단일의무로 볼 것인지 아니면 복수의 수행의무로 볼 것인지를 판단해야 한다. K-IFRS 제1115호 문단 27에 따르면 수행의무의 분리는 ① 고객이 재화나 용역 그 자체에서 효익을 얻거나 고객이 쉽게 수할 수 있는 다른 자원과 함께 그 재화나 용역에서 효익을 얻을 수 있고, ② 고객에게 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속을 계약내의 다른 약속과 별도로 식별해 낼 수 있을 때 구별되는(distinct) 것으로 인식한다[5].

3단계는 거래가격(transaction price)을 산정하는 단계이다. 거래가격은 기업이 수익으로 인식할 금액이 얼마인가 즉, 고객에게 약속한 재화나 용역을 제공하고 그 대가로 기업이 받을 것으로 예상하는 금액을 산정하는 단계이다. 기준은 수익인식기준은 수익을 공정가치로 측정하고, 이를 신뢰성 있게 측정할 수 없는 경우 수익을 인식하지 못하도록 하였다. 반면 새로운 수익인식기준은 계약상 약속한 대가가 변동금액을 포함하는 경우 이를 추정하고 거래가격에 포함시키도록 하고 있다. 예를 들어, 거래 중 할인(discount), 리베이트, 환불, 장려금(incentive), 성과보너스, 위약금 등으로 인해 대가가 변할 수 있다면 그 변동대가를 추정해 거래가격에 포함하여 수익을 인식해야 한다. 변동대가는 기댓값과 가능성이 높은 금액 중 기업이 받을 권리는 갖게 되는 금액을 더 잘 예측할 수 있는 방법을 사용하여 추정하고, 보고기간 말마다 추정 거래가격을 새로 수정하도록 하고 있으며, 재화나 용역의 이전시점과 대가의 지급시점이 1년을 초과하여 유의적인 금융요소가 발생하는 경우 화폐의 시간가치가 미치는 영향을 조정하여 거래가격을 산정하도록 한다. 다만, 변동대가의 추정치가 너무 불확실한 경우에는 K-IFRS 제1115호 문단 56에 따라 추정치를 제약하는 만큼 수익을 인식하지 않고, 변동대가와 관련된 불확실성이 해소될 때 이미 인식한 누적 수익금액 중 유의적인 부분을 되돌리지(환원하지) 않을 가능성이 매우 높은(highly probable) 정도 까지만 거래가격에 포함한다[5]. 과거 기준서는 변동대가에 대한 명시적인 규정이 없었으며, 선수조건의 경우는 규정이 없고 후불조건인 경우에만 화폐의 시간가치를 반영하도록 한하여 거래조건에 따라 금액이 변경된다는 한계가 있었다.

4단계는 거래가격을 수행의무에 배분하는 단계이다. 단일수행의무의 경우에는 전체 거래가격을 하나의 수행의무에 배분하고, 복수의 수행의무가 포함된 경우에는 각 수행의무의 상대적 개별 판매가격을 기준으로 거래가격을 각 수행의무에 배분한다. 개별 판매가격은 약속한 재

화나 용역을 별도로 판매하는 경우의 가격으로 직접 개별 판매가격을 관측할 수 없는 경우에는 시장정보의 근거하여 평가하는 시장평가조정접근법, 예상원가 이윤가산 접근법, 총거래가격에서 관측가능한 개별 판매가격을 차감하여 산정하는 잔여접근법을 사용하여 추정한다[5]. 단, 잔여접근법의 경우 재화나 용역을 서로 다른 고객에게 광범위한 금액으로 판매하거나, 가격을 정하지 않고 이전에 별도로 판매한 적이 없는 경우에만 사용할 수 있다. 과거 기준서에는 배분방법에 관한 규정이 없어 경영진의 자의적 판단에 의해 배분방법을 선택하도록 하여 기업 간 비교가능성을 저해하는 경우가 발생하였다.

마지막으로 5단계는 수행의무 이행시 수익을 인식하는 단계로 기업이 고객에 대한 수행의무를 기간에 걸쳐 이행하면 배분된 거래가격을 기간에 걸쳐 수익으로 인식하고, 수행의무를 한 시점에 이행하면 배분된 거래가격을 한 시점에 수익으로 인식하는 단계이다. 기업은 고객에게 약속한 재화나 용역을 이전하여 수행의무를 이행한다. 즉, 재화나 용역은 고객이 그 자산을 통제하는 시점에 이전됨을 의미한다. 또한 수행의무는 어느 한 시점에서 일시에 또는 일정기간에 걸쳐 이행 할 수 있는데, 한 시점에 이행하는 수행의무의 경우 고객인 재화나 용역에 해당하는 자산을 통제하게 되는 시점에 수익을 인식한다. 반면, 기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 경우는 수행의무의 진행률은 합리적으로 측정할 수 있는 경우에만 관련 수익을 진행기준으로 인식한다. 또한 기업이 자산을 판매한 후 같은 계약 또는 다른 계약에서 그 자산을 재매입하기로 약속하거나 살 수 있는 선택권이 있는 콜옵션, 풋옵션, 선도계약의 경우 고객은 자산을 완전히 통제할 수 없으므로 수익으로 인식할 수 없다[5].

이 외에도 명확한 회계처리 기준이 없었던 문제를 개선하기 위해 고객과 계약을 체결하기 위해 투입된 판매 수수료와 같은 원가의 경우 회수될 것으로 예상하는 경우 자산으로 인식하여 상각하되, 상각기간이 1년 이하인 경우는 그 계약체결 증분원가는 발생시점에 비용으로 인식하는 실무적 간편법을 쓸 수 있도록 하였다. 예를 들어, 통신사업자의 경우 신규고객이 가입하는 경우 거래처에 수수료를 지급하는데, 이때 수수료는 계약을 체결하지 않았다면 발생하지 않았을 원가에 해당한다. 이 경우 계약체결에 따른 증분원가는 자산으로 인식하고, 고객의 서비스제공을 약정한 기간에 걸쳐 상각한다.

또한 무료나 할인된 가격으로 추가 재화나 용역을 취득할 수 있는 고객선택권(고객충성제도 등)은 그 형태(예, 판매 인센티브, 고객보상점수(points), 계약갱신 선택권,

미래의 재화나 용역에 대한 그 밖의 할인)가 매우 다양하다. 계약에서 추가적인 재화나 용역을 취득할 수 있는 선택권을 고객에게 부여하고, 그 선택권이 계약을 체결하지 않으면 받을 수 없는 중요한 권리를 고객에게 제공하는 경우에만 그 선택권은 계약에서 수행의무를 발생시키는 데, 선택권이 고객에게 중요한 권리를 제공한다면 고객은 사실상 미래 재화나 용역의 대가를 기업에 미리 지급한 것이므로 그 미래 재화나 용역이 이전되거나 선택권이 만료될 때 수익을 인식하고, 기업은 고객에게 이전하는 재화나 용역과 고객 선택권의 상대적 개별판매가격에 기초하여 거래가격을 배분한다.

마지막으로 새로운 수익인식기준에서는 계약상 권리와 관련된 위험에 대한 목적적합한 정보를 제공하기 위해 계약자산 중 수취채권을 별도로 표시하도록 한다. 계약자산은 고객에게 이전한 재화나 용역에 대해 그 대가를 받을 수 있는 권리이다. 수취채권은 시간이 경과하여 지급을 약속한 기한이 도래하면 무조건적으로 받을 수 있는 대가를 말하고, 계약자산은 시간의 경과 이외의 이행의무조건이 추가된 자산이라 할 수 있다. 반대로 계약부채는 고객에게 받은 대가가 지급받을 권리가 있는 금액에 상응하여 고객에게 재화나 용역을 이전해야 하는 의무로 고객에게 선수금을 받은 경우 이를 계약부채로 인식해야 한다.

3. 통신사업자의 수익인식에 관한 사례

3.1 새로운 수익인식기준 적용사례

K-IFRS 제1115호가 통신사업자의 수익에 미치는 영향은 크게 다음의 2가지로 요약할 수 있다.

Table 1. Major impact for Telecommunication Industry

	IAS 18 (Old)	IFRS 15 (New)
Multi performance obligation	Service revenue is based on billing and the goods revenue is based on the point of sales	Revenue is based on performance obligation with revenue allocated to each the standalone selling prices for goods and service
Commission costs	Directly attributable contract costs are expensed as incurred	All directly attributable contract costs are deferred and spread over the contract

휴대전화단말기 판매의 경우 과거기준에 따르면 수익은 단말기 판매시점에 고객으로부터 받은 현금으로 인식

하고, 고객에게 지급하는 단말기 지원금이나 상품권 등은 비용으로 인식하였다. 반면 IFRS 15호의 경우 수익은 단말기 개별판매가격에 기초하여 판매시점에 인식하고, 단말기판매와 동시에 계약하는 통신서비스 사용으로 인해 고객에게 지급하는 현금이나 상품권 등은 단말기수익과 요금수익에의 비율로 수익에서 차감한다. 또한 결합상품은 과거에는 통신서비스는 요금청구기준으로 단말기는 판매시점을 기준으로 수익을 인식하였으나, 새로운 기준하에서는 재화와 용역에 대한 각각의 개별 판매가격을 산정한 후 비율에 따라 수익을 배분한다. 계약과 관련하여 발생하는 원가에 대해서는 고객유치수수료의 경우 과거에는 발생시 전액 비용으로 인식하였으나 지금은 고객가입시 자산으로 인식하였다가 고객의 가입기간에 걸쳐 상각하여 비용화해야 한다.

다음은 단말기와 통신서비스를 함께 판매하는 경우를 가정한 가상의 사례예시이다. 새로운 수익인식기준에 따른 회계처리가 통신사업자에게 미치는 영향을 살펴보자.

[사례 1] 통신사업자는 고객에게 독립판매가격이 1,000,000원인 휴대전화단말기와 매월 요금이 55,000원인 통신서비스를 함께 판매하고 2년 약정의 계약을 체결하였다. 이 계약은 단말기보조금 240,000원을 포함한다. 과거 기준에 따르면 사업자는 단말기를 판매하는 시점에 휴대전화단말기 판매로 인한 매출액 760,000원(휴대전화단말기 가격 1,000,000원-단말기보조금 240,000원)을 인식할 수 있다. 또한 통신서비스 매출액은 1차 년도에 660,000원을 인식할 수 있고, 2차 년도에도 동일하게 660,000원을 인식한다. 그러나 K-IFRS 제1115호 하에서는 고객에게 청구하는 금액을 기준으로 수익을 인식하지 않고 계약내용에 따라 결합된 상품의 상대가치에 따라 수익을 인식해야 한다. 또한 고객에게 제공된 240,000원의 보조금은 계약개시시점의 계약자산(contract asset)으로 인식하고, 이후 통신서비스에 대한 대금청구를 통해 보조금이 회수됨에 따라 집행 가능한 기간에 걸쳐 Fig. 2와 같이 상각해야 한다. 따라서 휴대전화를 판매하는 시점에 사업자는 휴대전화단말기 매출액을 단독으로 판매했을 경우의 가치인 1,000,000원으로 인식할 수 없고, 단말기보조금 240,000원을 휴대전화단말기와 통신서비스의 비율을 고려해 배부한 금액으로 재산출해야 한다. 단말기의 단독판매가격 1,000,000원이고, 계약기간동안의 총서비스매출액은 1,320,000원(= 55,000원 × 12개월)이다. 따라서 단말기보조금은 단말기판매와 통신서비스의 상대가치인 약 0.43: 0.57로 배부해야 한다. 그러므로

단말기 판매시점에 사업자의 총매출액은 1,000,000원이고, 고객으로부터 받은 현금은 760,000원, 단말기매출액인이 103,448원(=240,000원×0.43), 그리고 계약자산 136,552원(=240,000원×0.57)을 인식한다.

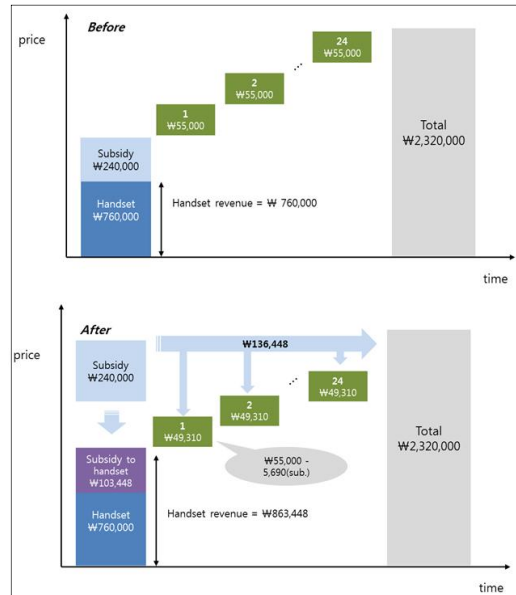


Fig. 2. Handset and Service Revenue

또한 1차 년도에 통신서비스에 대한 수익은 총서비스 매출액 660,000원에서 계약자산상각액 약 68,276원(= 136,552원/(12개월/24개월))을 차감한 591,724원을 순매출액으로 인식할 수 있으며, 2차 년도에도 통신서비스로 배부된 보조금을 매월 인식하여 591,724원을 순매출액으로 인식한다. 결과적으로 계약종료시점에서 살펴보면 고객으로부터 수령한 현금은 총액은 새로운 기준이 도입되기 전과 후가 2,320,000원으로 동일하지만, 각 회계기간 인식되는 수익에는 차이가 발생한다. [사례 1]에서 보는 바와 같이 K-IFRS 1115호 도입이전 단말기판매 수익은 760,000원, 통신서비스 수익은 총 1,320,000원이고, 도입이후 단말기판매 수익은 863,448원, 통신서비스 수익은 총 1,183,448원으로 나타나 과거 기준과 비교할 때 휴대전화단말기 수익은 증가하고, 서비스수익은 감소하는 효과가 나타남을 확인할 수 있다.

[사례 2] 단말기와 서비스를 동시에 제공하는 기업과 통신서비스만을 제공하는 기업의 수익을 비교해 보자. 사업자는 고객과 다음과 같은 계약을 체결하였다. 출고가가

가 1,000,000원인 휴대전화단말기를 판매하고, 24개월 사용을 약정하였다. 고객은 월 62,500원의 요금제(62,500원 × 24개월 = 1,500,000원)를 선택하였고, 요금할인약정(25%)을 선택하여 2년간 매월 서비스이용료의 25%를 할인 받을 수 있다.

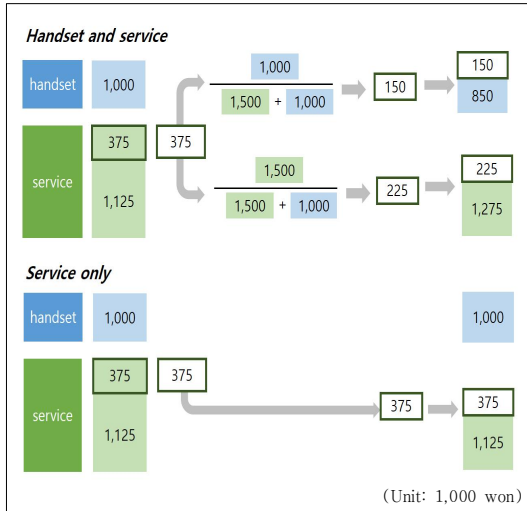


Fig. 3. Handset and Service Revenue allocation

단말기판매와 통신서비스를 모두 하는 사업자의 경우 전체 요금할인금액(1,500,000원×25% =375,000원)은 Fig. 3과 같이 단말기판매수익과 통신서비스수익으로 배부되어 단말기매출과 서비스매출에서 각각 차감된다. 그러나 통신서비스만 제공하는 기업은 요금할인액은 모두 통신서비스에만 영향을 미치게 되므로 사업형태에 따라 통신사업자의 매출이 변화할 수도 있음을 시사한다.

이처럼 새로운 수익인식기준하에서 통신사업자의 수익을 정확하게 산출하기 위해서는 각 고객별, 계약별로 단말기보조금, 요금약정선택여부, 약정기간, 기타 결합상품가입조건, 요금제, 신규가입/기기변동/번호이동 여부, 할인대상 해당 여부 등 수많은 정보를 고려해야 하며, 정확한 수익을 추정이 매우 까다롭게 되었다.

3.2 규제회계정보의 유용성에 대한 제한

규제목적의 통신회계기준을 정할 때 가장 먼저 고려해야 하는 질적특성은 목적적합성이다[5]. 정부는 통신서비스에 대한 사업자간의 공정경쟁을 유도하고 효율적인 정책을 수립하기 위해 일반목적 재무회계와 다른 별도의 서비스별 상세원가정보를 사업자에게 요구하여 규제 목적에 부합하는 회계정보를 영업보고서의 형태로 제출받

는다[3,7]. 영업보고서는 전기통신사업 회계분리기준 제 3조에서 정하고 있는 전기통신역무의 세부분류에 따라서 자산, 수익, 비용을 분리하여 보고한다[8].

통신사업자 영업보고서 상의 회계정보는 접속원가, 도매제공대가, 설비제공 대가 산정 및 보편적역무순실보전금 및 분담매출액을 산정하고, 시장경쟁상황을 평가하여 사업자 또는 서비스간의 부당지원을 방지하며, 이용약관 신고와 인가대상 기준을 선전하기 위한 각종 규제의 대상을 판단하는 기준으로 활용되고 있다[9]. 또한 통신서비스 이용자보호를 위한 선택약정할인율의 산정과 금지행위에 대한 과징금 부과 기준, 방송통신발전기금 산출을 위한 기초자료로도 다양하게 활용한다. 따라서 규제회계정보는 동일기업의 기간 간 비교와 산업 내 기업 간 비교 가능성이 높은 정보를 산출하기 위해 때로는 일반목적의 기업회계기준에서는 대안을 가지고 선택할 수 있는 회계정책에 대해서도 규제회계에서는 한 가지 통일된 방식으로 정보를 산출하도록 하고 있다. 그러나 다른 한편으로 별도의 규정이 없는 항목의 회계처리는 일반목적 회계기준을 그대로 따르도록 하기 때문에 일반목적 재무보고상의 재무회계정보와 규제회계정보 사이에는 여러 요인으로 인한 차이가 발생한다.

일반목적 회계정보와 규제목적 회계정보는 서로 다른 목적으로 상이한 이해관계자에게 유용한 정보를 전달하는 시스템이다. 그러나 두 개의 회계시스템이 완전히 별개의 것이라고는 할 수 없다. 왜냐하면 규제회계 정보 역시 재무회계정보를 기초로 산출되기 때문이다. 따라서 두 회계정보의 차이가 큰 경우 규제회계정보에 대한 이해가 능성이 현저하게 저해된다는 문제가 발생한다. 지난해 대법원은 이동통신 3사의 2G와 3G의 통신원가를 공개하도록 판결하였다. 연이어 LTE와 5G의 요금원가에 대한 공개하라는 시민단체의 요구가 지속적으로 제기되고 있다[10,11]. 그런데 공개된 원가가 어떻게 계산된 것인지 정확하게 설명하는 것은 쉽지 않다. 재무회계정보와 규제회계정보는 산출기준이 다르고, 적정요금의 판단지표인 원가보상율도 원가정보뿐만 아니라 다양한 정책적 판단이 개입되어 책정되기 때문이다[12]. 과거 규제회계정보의 정보이용자는 사업자와 규제기관으로 매우 제한적이었으나 이제 통신원가의 공개가 이루어짐에 따라 소비자 들의 규제회계정보에 대한 수요가 증가하고 규제회계정보의 이해가능성 확보는 더욱 중요해지고 있다. 규제회계정보는 객관적이고 검증가능해야 한다[13].

K-IFRS 제1115호 도입은 수익에 큰 변화를 야기한다. 이 같은 변화를 규제회계정보의 산출과정에도 반영할

것인지, 아니면 현재와 동일한 수익보고 체계를 유지할 것인지에 대한 정책적 판단이 필요하다. 먼저, K-IFRS 제1115호를 규제회계에도 적용할 경우 재무회계에서 산출한 매출액은 그대로 전기통신역무의 매출액으로 볼 수 있으며 이후 전기통신사업 회계분리기준 제12조를 따라서 역무별로 배부하면 된다. 그러나 기존의 수익인식기준을 유지한다면 재무회계와 다른 규제회계 상의 별도의 수익인식기준에 대한 규정을 정하고, 재무회계 단계에서 산출되는 매출액을 K-IFRS 제1115호 도입이전 금액으로 재산정해야 하는 어려움이 있다. 두 회계정보 간의 차이는 규제회계정보 생산과 관리에 많은 시간과 비용을 발생시킬 뿐만 아니라 오류가 발생했을 경우에 사업자가 부담해야 하는 기회비용도 매우 크다. 또한 재무회계정보와의 비교가능성 및 규제회계정보의 이해가능성을 저해한다는 문제가 있다. 이러한 문제를 해결하기 위해 최근 영국과 EU국가들은 규제회계정보 보고 시 재무회계와의 차이를 명확하게 설명하도록 규정하고 있으며, 미국은 규제회계를 재무회계로 대체하는 옵션을 사업자들에게 제시하였다[3,14]. 이는 규제회계의 회계처리가 특별한 경우를 제외하고는 일반목적 재무회계와 동일한 방법을 적용할 필요가 있다는 시장의 인식을 반영하기 위한 노력의 일환일 것이다.

4. 결론

최근 스마트기기를 이용한 다양한 서비스가 급격히 증가하면서 소비자들의 소비패턴에도 변화가 생기기 시작했다. 단순한 전화통화를 넘어 금융과 통신이 융합된 핀테크(Fintech)가 증가하고 있으며[15], 사물인터넷과 빅데이터를 활용한 통신서비스도 급격하게 성장하는 추세이다[16,17]. 그러나 규제기관의 의사소통부족, 정보연계의 미흡을 비롯한 규제적 제도적 한계가 정보통신기술 융합의 발전의 걸림돌이 되고 있다. 통신산업은 특히 기술변화와 서비스의 변화가 많은 산업이므로 항상 규제제도가나 정책의 시행은 항상 사후적으로 이루어진다. 통신회계정보는 사후규제의 가장 기본적인 수단으로 활용된다. 그러나 연이은 재무회계기준의 변화로 인해 규제회계정보와 재무회계정보의 괴리가 심화됨에 따라 규제회계정보의 이행가능성이 저하되는 실정이다. 회계기준은 태생적으로 정치, 경제, 사회적 변화의 영향을 받아 결정된 협의과정의 산물이며, 회계환경의 변화에 따라 매년 개정된다. 빠르게 변화하는 통신시장의 공경경쟁을 유도

하고 효과적이고 통신정책을 수립하기 위해 재무회계와 규제회계 두 회계정보의 차이를 줄이기 위한 지속적인 노력을 기울일 필요가 있다. 이를 통해 규제회계정보의 산출과 검증에 투입되는 과도한 비용을 절감하고, 규제회계정보의 비교가능성과 이해가능성을 제고시킬 수 있을 것이다.

본 연구를 통해 규제산업의 수익인식에 대한 이해를 제고하고자 하였으며, 급변하는 통신산업에 대한 규제정책의 수립시에 정책점 시사점을 제시하고자 하였다. 그러나 자료수집의 한계로 인해 가상의 자료를 사용하여 수익인식기준의 변경효과를 검토하였고, 광범위한 수익인식기준의 일부에 대한 효과를 검토하였다는 면에서는 한계가 있다. 앞으로 통신기업이 발표하는 실제 공시자료를 활용해 새로운 수익인식기준의 도입효과를 수익과 비용 측면에서 분석한다면 흥미로운 연구가 이루어 질 것으로 사료된다.

REFERENCES

- [1] K. A. Schipper, C. M. Schrand, T. Shevlin & T. J. Wilks. (2009). Reconsidering Revenue Recognition. *Accounting Horizons*, 23(1), 55-68. DOI : 10.2308/acch.2009.23.1.55
- [2] H. S. Ko. (2018.05.04.). Three Telecom companies, 1Q Operating Income decreased. Annal performance is clouded. *Yonhap News*. <https://www.yna.co.kr/view/AKR20180504088000017?input=1195m>
- [3] T. H. Lee, H. Jung & C. Y. Ko. (2018). The Effect of IFRS Adoption on Telecommunications Operators' Regulatory Reporting. *Korean Accounting Journal*, 27(5), 219-236. DOI : 10.24056/KAJ.2018.06.002
- [4] K. A. Schipper, C. M. Schrand, T. Shevlin & T. J. Wilks. (2009). Reconsidering Revenue Recognition. *Accounting Horizons*, 23(1), 55-68. DOI : 10.2308/acch.2009.23.1.55
- [5] KASB. (2017). K-IFRS 1115 Revenue from Contracts with Customers.
- [6] H. S. Kim, S. A. Kang & C. Y. Ko. (2012). The Effect of Adopting IFRS on Accounting Regime For Telecommunication Industry. *Journal of Industrial Economics and Business*, 25(1), 477-496.
- [7] Enforcement Decree of the Telecommunication Business Act.
- [8] Ministry of Science and ICT Notice 2019-60 Accounting Separation.
- [9] T. S. Ahn & H. C. Shin. (2001). Accounting in Regulatory Industry. Research Paper No.10. Korea

Accounting Institute.

- [10] S. M. Shin. (2018.06.05.). Ministry of Science and ICT "LTS cost data released as early as late this month" *Yonhap News*. <https://www.yna.co.kr/view/AKR20180605153300017?input=1195m>
- [11] H. Jung, J. H. Jung & T. H. Lee. (2019). A Study on the Foreign Case Analysis and Implication of Telecommunications Regulatory Accounting For the CEO of Telco, *Journal of CEO and Management Studies*, 22(3), 147-160.
- [12] C. Y. Ko, H. Jung & M. L. Chon. (2018). A Study on Calculation Methods of Mobile Telecommunication Costs. *Journal of CEO and Management Studies*, 21(4), 325-344.
- [13] ITU. (2009.03). Regulatory Accounting Guide.
- [14] FCC. (2017.02.24.). Report and Order FCC 17-15.
- [15] S. H. Lee & D. W. Lee. (2015). Fintech-Conversions of Finance Industry based on ICT, *Journal of the Korea Convergence Society*, 6(3), 97-102.
DOI : 10.15207/KJCS.2015.6.3.097
- [16] K.B. Kim & H. J. Cho. (2017). A Study on the Regulation Improvement Measures for Activation of Internet of Things and Big Data Convergence. *Journal of the Korea Convergence Society*, 8(5), 29-35.
DOI : 10.15207/KJCS.2017.8.5.029
- [17] C. W. Park & J. W. Kim. (2016). An Empirical Research on Information Privacy Concern in the IoT Era, *Journal of Digital Convergence*, 14(2), 65-72.
DOI : 10.14400/JDC.2016.14.2.65

이 태 희(Lee, Tae Hee)

[장학원]



- 1985년 2월 : 서울대학교 경영학과(경영학사)
- 1987년 2월 : University of Illinois-UC 경영학과(경영학석사)
- 1994년 5월 : University of Illinois-UC 경영학과(경영학박사)
- 1995년 4월 ~ 현재 : 국민대학교 교수
- 관심분야 : 자본시장회계, 규제회계
- E-Mail : thlee@kookmin.ac.kr

천 미 림(Chon, Mi Lim)

[장학원]



- 2000년 2월 : 중앙대학교 회계학과(경영학사)
- 2003년 2월 : 중앙대학교 회계학과(경영학석사)
- 2008년 8월 : 중앙대학교 회계학과(경영학박사)
- 2011년 3월 ~ 현재 : 청주대학교 경영학부 부교수
- 관심분야 : 기업의 사회적 책임, 규제회계
- E-Mail : milim@cju.ac.kr

정 진 향(Jung, Jin Hyang)

[장학원]



- 2002년 2월 : 국민대학교 경영학과(경영학석사)
- 2006년 2월 : 국민대학교 경영학과(경영학박사)
- 2013년 3월 ~ 현재 : 여주대학교 세무회계정보과 조교수
- 관심분야 : 기업가치평가, 규제회계
- E-Mail : 2004146@yit.ac.kr